

改正法遡及適用、二審は合憲

平成16年税制改正「土地建物等に係る損益通算廃止」の考察

政策副委員長 菊池 純

I はじめに

平成20年11月28日の日本経済新聞に「土地取引促進へ税優遇」「譲渡益、非課税案も」「自民税調検討 柳沢氏 3年間」という見出しの記事が掲載されている。

自民党税制調査会（津島雄二会長）の柳沢小委員長は27日に開いた党税調の幹部会合で「土地の売り惜しみや抱え込みの動きがある」として土地譲渡益の時限的な非課税化を提唱した。低迷する不動産市場のテコ入れを通じて景気浮揚につなげる狙いで、時限的な非課税化については政府内にも「土地の売買が一時的に増える効果はある」との声がある。

しかしこの提案は地主等の一部の土地所有者に対してだけの優遇、担税力があるのに課税しない等多くの矛盾を含んでいる。

我々は土地取引促進、全体に対する優遇、担税力のない者には課税しない等、税制的にも公正な「土地・建物等の譲渡により生じた損益について、損益通算及び繰越控除をみとめること」とする、16年税制改正で廃止になった税制を復活させる案を再提案したい。

16年税制改正の損益通算の廃止は担税力の問題、不利益遡及の問題、税制の企画立案手続の公正性・透明性の問題（この改正以後同じ形で特殊支配同族会社の一部損金不算入の税制改正が行われた）等多数の問題をひきおこした。

今回二審合憲判決に変わった福岡の裁判を通してこの16年税制改正について考察する。

II 福岡の納税者、一審「違憲判決」二審「合憲判決」

平成16年4月施行の改正租税特別措置法（31条1項後段）を同年1月～3月の所得にさかのぼって適用できるかどうか争われた訴訟の控訴審判決が平成20年10月21日、福岡高裁であった。山口幸雄裁判長は「改正法の遡及適用は違憲とは言えない」として原告の請求を認めた一審・福岡地裁判決を取り消し、原告の請求を棄却した。

改正法により、土地、建物等の譲渡損益は他の所得との損益通算及び翌年以降の繰越控除が認められなくなった。この訴訟では福岡市の女性が平成16年3月10日に自宅マンションを売却。その際、約二千五百万円の譲渡損失が生じたため、損益通算を行い所得税約百七十万円の還付の請求を福岡税務署に申告した。しかし改正法は付則（27条1項）により一月一日にさかのぼって適用されるため、認められなかった。女性は税務署の処分は違憲だとして、取り消しを求めている。

平成20年1月29日の福岡地裁一審判決は①経済的損出が大きく②法改正が周知されていなかった、ことなどを理由に「原告女性に限っては、租税法は原則として遡及適用されないとした憲法に違反する」と判断していたが福岡高裁判決で一転した。

III 平成16年税制改正・不利益遡及の問題点

この税制は平成15年12月17日自由民主党税制改正大綱で突然公表され、「納税者に

とって唐突過ぎる改正」と物議をかもし出したことは鮮明に記憶に残っている。

多くの税理士も不利益遡及に反対した。理由は、①憲法第84条において、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と定められている。条文の「あらたに」「変更する」という文言は、この条文の効力が将来に向かって生じることを示しており、目的論として遡及禁止を明示している。また憲法第39条において、処罰の遡及適用禁止が規定されているが、この内容は租税を含んだ普遍的な原理である。②「期間税は期間の終了時点で納税義務が成立する。したがって納税義務成立時点で法が成立していれば、そもそも遡及適用に当たらない」という主張に対しては、「土地の譲渡は、反復継続するような性格のものではなく、納税者は取引時点の法律を前提に取引を行っている。これらの納税者にとっての法的安定性を考慮すれば、期間税であっても遡及適用は認められない」と考える。③「納税者の取引時点において予測可能性が担保されていれば、租税法律主義の趣旨にも適い、不利益な遡及適用も認められる」「改正内容が12月17日発表の自民党の税制改正大綱に盛り込まれ、翌日の日本経済新聞に関連記事が掲載されたのは予測可能性が担保される」という主張には、「自民党の税制改正大綱は、一政党の改正案に過ぎない。たとえ与党といえども税制改正大綱を法律と同等視するならば、立法府としての国会の役割をあまりに軽視することになる。よって税制改正大綱に盛り込まれただけでは、租税法律主義の要求する予測可能性を充たすことはできない」と考える。④「公共の政策目的であれば、その遡りの必要性や納税者の不利益の程度を総合的に勘案した結果次第で遡及適用の妥当性が認められる」「本改正には不動産価格の下落を止めるという政策目的があった」という主張には「平成15年当時、既に下落は緩やかになっており、法律の適用を3ヶ月遡るほどの緊急性は認められない。駆け込み適用を防止する目的があるとしても、4月1日からの適用とすることで対応できた」と考える。

福岡高裁判決で山口裁判長は「改正法には節税目的の不動産売却を防止する意図があり、土地価格を安定させることが政策の目的だった」と指摘。「適用時期を平成17年に遅らせれば、駆け込み的な不動産売却が予測され、施行日以降にすれば同じ年で納税者の間に不平等が生じる恐れもあった。遡及適用の必要性は高く違憲ではない」と述べた。

原告側は「改正は唐突で予測できなかった」と主張してきたが、山口裁判長はこの点についても「一般国民への周知に限界はあったが、過去にも同様に遡って適用した例があり、唐突とはいえない」として退けた。

IV 今後税理士はどのように対応すべきか

この判決はある程度予想していた。なぜなら不利益遡及の訴訟については、東京、千葉両地裁でも同様の訴えが起こされ、いずれも課税を合憲とする判決が言い渡されていたからだ。

むしろ福岡の一審違憲判決は賞賛に値する。まして納税者の本人訴訟ということである。しかし、一人の納税者が課税庁（国）と争うのは経済的にも精神的にも大きな負担がある

と同時に長い時間が必要とされる。二審判決後、納税者は上告を断念した。

平成13年税理士法改正で、租税に関する事項について、税理士が裁判所の許可を必要とせずに、届け出るだけで裁判所において補佐人として陳述することができるようになった。しかしこれには、本人訴訟の場合は含まれず、あくまで弁護士である訴訟代理人とともに出廷し陳述する場合に限られる。

平成23年に予定されている税理士法改正で、身近な司法制度の構築及び納税者の権利救済の観点から、本人訴訟の場合においても、税理士が裁判所の許可を必要とせず補佐人として出廷し、陳述できるような改正を望む。

この法改正により、租税に関する事項についての本人訴訟が増え、今回のような不当な判決が減る事につながると思う。

V むすびとして

税理士は、税務に関する専門家として、租税に関する制度の改善に努力する義務がある。この使命を税理士一人ひとりが認識し機会あるごとに発言する。その声は税制改正、税理士法改正の大きな力になると確信する。